

会計数値の比較可能性に関する一考察

A Study on Comparability of Accounting Numbers

藤野 裕

FUJINO Yutaka

【要約】

会計数値の時系列的比較を「垂直的比較」とし、期間損益計算を会計目的観とした会計学説が会計数値の垂直的比較可能性を含んだ理論の黎明期であると考え、シュマーレンバッハ、ワルプ、コジオールの貸借対処表観について概観を行った。さらに、会計方針の変更や見積りの変更が行われた場合であっても、垂直的比較可能性が担保されているかについて企業会計基準第 24 号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」に沿って検討を行った。その結果、会計方針の変更については遡及適用を行うことで垂直的比較可能性が担保され、見積りの変更についても、情報の非対称性を含めた垂直的比較可能性が担保されているという結論に至った。しかし、見積りの変更については、変更を合理的と判断する制度が明確でないため、恣意的な利益操作を完全に排除することができなくなる可能性があることから、垂直的比較を行う上では慎重を要する、といった結論に至った。

キーワード 垂直的比較 会計目的観 会計方針の変更 見積りの変更 遡及適用

1. はじめに

企業会計原則では「継続性の原則」によって「企業会計は、その処理の原則および手続を每期継続して適用し、みだりにこれを変更してはならない」¹⁾と定められている。これは、企業がいったん採用した会計処理の原則又は手続き（以下、「会計方針」）並びに表示方法²⁾

¹⁾ 企業会計原則 第一 一般原則 五【継続性の原則】

²⁾ 企業会計原則注解【注 1-2】では「会計方針とは、企業が損益計算書及び貸借対照表の作成に当たって、その財政状態及び経営成績を正しく示すために採用した会計処理の原則及び手続並びに表示の方法をいう。」（下線は筆者による。）とされている。本稿では「会計処理の原則及び手続」を「会計方針」として考え、「表示方法」は含めないことにした。なぜなら、企業会計基準第 24 号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」では会計方針と表示方法を別々に定義していること、国際財務報告基準では IAS 第 8 号(par.5)において「会計方針とは、企業が財務諸表を作成するにあたって適用する特定の原則、基礎、慣行、ルール及び実務をいう」と定義されていること、米国会計基準においても「企業の会計方針は、企業のマネージメントが、財政状態、キャッシュ・フロー、経営成績を公正に表示するために採用した一般に認められた会計原則に従って、最も適切であるとした特定の会計原則およびそれらの原則の適用方法」と表示方法を含めずに定義されているからである。

は、正当な理由により変更する場合を除き、財務諸表を作成する各期間を通じて継続して適用しなければならない、と一般的には理解されている。

そもそも「企業会計原則は、企業会計の実務の中に慣習として発達したもののなかから、一般に公正妥当と認められたところを要約したものであつて、必ずしも法令によつて強制されないでも、すべての企業がその会計を処理するに当たつて従わなければならない基準である」³⁾とされている。しかし、すべての企業に従わせることはできたとしても、企業会計の目的である「財務諸表によつて、利害関係者に対し必要な会計事実を明瞭に表示し、企業の状況に関する判断を誤らせないように」⁴⁾するためには、企業の業種業態を反映させた会計方針でなければ意味をなさない。そこで、企業会計原則をはじめとする財務諸表の作成基準においては、経営者が自社の経済活動に最も適合する会計方針を選択できるよう、一つの会計事実に対して二つ以上の会計方針の選択適用が認められている場合がある⁵⁾。そのため、同じ会計事実に対して、選択する会計方針により異なる金額が計算され得る場合がある。

しかし、選択適用が認められているからといって、会計方針を変更することを無制限に認めてしまうと、会計事実の変化とは無関係に会計上の金額が変化し、期間比較が難しくなる。さらに、会計方針の変更により、経営者が恣意的に利益の金額を操作することも可能になる。そのため、期間比較性を確保し、恣意的な利益操作を排除するために継続性の原則が必要とされることとなる。

そこで、本稿では財務諸表の期間比較について「垂直的比較」と呼び、会計方針が変更された場合を主眼に置いて、垂直的比較可能性が、どのように担保されているのかについて考察を行う。

第一に、歴史的な背景から概観する。財務諸表が制度的に作成を義務付けられただけでは比較可能性が担保されたとは言い難い。そこで、歴史的にいつ頃から比較可能性が担保されてきたのか、そして、その理論的背景とはどのようなものを考察する。

第二に、現代の制度上、会計方針が変更された場合、どのように垂直的比較可能性が担保されているのかについて検討を行う。具体的には企業会計基準第 24 号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」をもとに検討を行う。

その上で、今後、垂直的比較可能性を向上するために必要となる制度、及び財務諸表の同一年度の他企業との比較である「水平的比較」について結論をまとめる。

³⁾ 経済安定本部企業会計制度対策調査会中間報告（1949）「企業会計原則の設定について」より。下線は筆者による。

⁴⁾ 企業会計原則 第一 一般原則 四【明瞭性の原則】。企業会計の目的は、財務諸表が利害調整機能と情報提供機能を満たすことにより達成され则认为られる。利害調整とは企業を巡る利害関係者の利害対立を解消又は調整することであり、情報提供とは投資者の意思決定に有用な情報を提供することである。

⁵⁾ 一般的には「経理自由の原則」という。

2. 財務諸表の垂直的比較可能性

企業会計原則の中でも最高規範と位置付けられている原則が「真実性の原則」である。ここでは「企業会計は、企業の財政状態及び経営成績に関して、真実な報告を提供するものでなければならない」⁶⁾とされている。一般的にここでいう「真実」とは、普遍的かつ絶対的な真実ではなく「相対的」な真実であると考えられている。

会計における真実が「相対的」となる理由は主に 3 つ考えられる。第 1 に、時代の変化により会計の目的が変化すれば、真実の内容も変わりえるからである。実際に、過去の会計は企業の解散価値を示すことに重きを置いていたが、現代の会計では主に企業の期間損益を示すことに重きを置いていると考えられる。第 2 に、一会計期間では解決しない事柄が存在するため、将来の見積りが必要となる場合がある。こうした見積りは財務諸表の作成者である経営者の主観が入り込む余地があるため、経営者によって会計数値が異なる可能性が高いことになる。第 3 に一つの会計事実に対して二つ以上の会計方針の選択適用が認められている場合、同じ会計事実に対しても、選択する会計方針により異なる会計数値が存在するからである。

そこで、これらを念頭に、「相対的」真実である会計数値の垂直的比較可能性を担保するための制度および制度が作成された背景について考察を行っていく。

2. 1 会計の目的適合性の変化

会計の目的適合性は時代の変化により企業の財産価値を示すことから期間損益を示すことに移り変わっていった。企業の会計的事実を報告することを法的に義務付けたのは 1673 年に制定されたフランスの「商事条例」(Ordonnance de Commerce)と言われている。ここでは会社が解散した場合の財産価値を示すことが目的とされ、貸借対照表を重視していた。「その背景をみるに、当時のフランスでは、経済界の不況によって会社の破綻が相次ぎ、そのために会社債権者が広範囲にわたって損害をうけ、その経験にもとづいて、いわば会計の不正を防止する目的でフランス商事条例が制定され、財産目録の作成が義務づけられた」⁷⁾と考えられている。その後 1862 年の「ドイツ・オーストリー商法典」などで財産目録としての貸借対照表の作成が要求され、そこでは貸借対照表の機能として「貸借対照表は、いわば財産目録と同一視されたものであって、そこでの会計観は、財産評価をじかに求めることによって貸借対照表による債権の担保力表示を要求」⁸⁾されていた。その後、経済が発展していくにつれ、期間損益表示の財務諸表が重視されていくようになる。「ドイツでは二十世紀初頭(1905 年)からフィッシャー等の主観学説ないし損益計算重視の学説が台頭し、さらにシュマーレンバッハ、ワルプ等の動態論が展開され、アメリカでは若干遅れて 1930 年

⁶⁾ 企業会計原則 第一 一般原則 一[真実性の原則]。下線部は筆者による。

⁷⁾ 會田(1968)p.192

⁸⁾ 會田(1968)p.192

代以降、動態思考が支配的となった」⁹⁾。「これらの思考の下での財務諸表の体系の一つとして、損益計算書が貸借対照表と並んで重視され、また財務諸表の主要な目的は期間損益ないし、処分可能利益の測定・報告にあることが認められるにいたった」¹⁰⁾。こうした目的の変化は、財務諸表が債権者保護の目的だけではなく、投資家保護の目的も含むようになったと考えることができる。さらに企業規模の拡大、技術革新、経済変動を経験したことから、企業外部の利害関係者への報告機能に加えて、経営者の経営管理目的の機能も含められるようになったと言える。

フィッシャーからシュマーレンバッハ、ワルプへの会計目的観の変遷は、単に損益計算書の重要視による財務諸表の収益性表示機能の充実だけにとどまらず、収益性の垂直的比較可能性についても重要視される萌芽であったと考えられる。そこで、シュマーレンバッハ、ワルプおよびコジオールの会計観について概観¹¹⁾し、会計数値の比較可能性についてどのように担保されていたかを考察する。

2. 1. 1 シュマーレンバッハの動的貸借対照表¹²⁾

シュマーレンバッハによれば、貸借対照表には、静的貸借対照表(statische Bilanz)、動的貸借対照表(dynamische Bilanz)、および二元的貸借対照表(dualistische Bilanz)がある。

二元的貸借対照表とは、一部を動的に、一部を静的に把握するものであり非科学的とされている。

静的貸借対照表とは、商人の財産または経営資本を算定するために、ある時点の状態を示すものである。しかし、財産計算をする場合に必要となる時価を、どのような方法で取得すべきか、という問題が生じる。さらに、企業は建物や機械などの様々な資産が有機的に結合して成り立っている。結合している資産を切り離して評価を行い、それらを合計したとしても、それは企業の価値を表すものではない。したがって、静的貸借対照表は限界があると考えられている。

動的貸借対照表では、時々の状態を結びつける運動を数値的に把握することを目的としているため、企業の一瞬の時を捉えて、瞬間と瞬間との間に起こる運動の認識が問題となってくる。こうした運動の認識に役立つ貸借対照表が動的貸借対照表と呼ばれる。こうした運動は企業会計においては損益計算となるため、動的貸借対照表では損益計算を重視することになる。

損益計算では利益が計算される。利益は全体利益(Totalgewinn)と呼ばれる企業の全営業が終わってはじめて計算される利益が第一に考えられる。全体利益は企業の活動の開始に受け入れた貨幣と、全営業の終了時に企業を清算した時の貨幣の差額としてとらえることがで

⁹⁾ 會田(1968)p.202

¹⁰⁾ 會田(1968)p.202

¹¹⁾ フィッシャーについては拙稿(2013)を参照されたい。

¹²⁾ 上野(2018)pp.29-61 に依拠している。

きる。そのため、全体利益は貨幣の収入支出計算として計算できる。

しかし、企業が無限期間にわたって存在する仮定を置けば、経営の途中において損益を計算し、経営評価を行う必要がある。こうした経営の途中における利益計算は「期間利益計算」(periodische Gewinnrechnung)と呼ばれる。全体利益は期間利益の合計に一致するが、期間の変わり目に未解決のものが生じるため、収入支出計算と損益計算との間に差異が生じることとなる。この差異は将来の特定の時点、もしくは企業の全営業が終了した時点で解消されるため、全体利益と期間利益の合計を一致させるために、解消まで保持しておく必要がある。その収容の場がとしての貸借対照表の概念こそが動的貸借対照表である。

そして、このような期間利益において重要なのが、期間比較(Zeitvergleich)および経営比較(Betriebsvergleich)である。これは「比較性の原則」(Grundsatz der Vergleichbarkeit)と呼ばれる。経営比較は期間比較よりも重要であるが、実際には比較の機会があまりないため、行われることも少ないと考えられている。期間比較を行うことで、経営が順調であるか順調でないかを把握し、不経済なものを除去し、経済的なものを発展させることができる。シュマーレンバッハの動的概念により、動的貸借対照表を中心とした垂直的比較可能性について理論的に考察され始めたと考えられることができる。

2. 1. 2 ワルプの給付・収支損益計算論¹³⁾

ワルプの収入支出観は、給付と支出との対流に基づく交換取引を損益計算の出発点におき、それらを具現する給付系統と収支系統において損益を二面的に計算することを主張し、展開する会計観である。ここでは、会計目的として損益計算を主眼に置き、経営活動の目的は利益を獲得することであるから、余剰が得られたかを立証することが特に重要と考えられている。この損益は収益(Ertrag)と費用(Aufwand)との差額として計算され、収益は経営で生産されて出ていく給付として認識され、費用は経営に入ってきて費消される給付として認識される。そして、出ていく給付と入ってくる給付には反対給付として必ず貨幣の収入と支出が伴う。こうした損益と収支¹⁴⁾の対流関係が会計の出発点を形成している。しかし、損益と収支は期間的な差異が生じるため、期末において修正を行う必要が生じる。

修正を行うことで、収支計算は損益計算の検算として機能する。ワルプでは会計の目的を唯一損益計算におく損益計算至上主義であり、収支計算は経済的意味で用いられるわけではない。そのため、資産、負債および資本といった残高もフローで計算されておりストックを表してはいない。期末において修正を行わない限り、ストック面での垂直的比較が困難となる。

そうした意味で損益計算の垂直的比較可能性は高められたと言えるが、ストック面での垂直的比較可能性が希薄であると考えられる。

¹³⁾ 上野(2018)pp.63-92 に依拠している。

¹⁴⁾ 収支は必ずしも現金取引だけではなく信用取引も含めている。

2. 1. 3 コジオールの収支的貸借対照表論¹⁵⁾

コジオールの提唱する収支的貸借対照表論は、収入及び支出を会計の中心として考察し、会計理論を構築するものである。シュマーレンバッハやワルプの会計思考を引き継ぎ、体系的に完結した簿記理論、勘定理論、貸借対照表論および評価論としての損益計算の包括的な理論を統一的な収支的基礎に基づいて示そうとした。

この収支的貸借対照表論において、基本的な計算書は運動貸借対照表である。これは徹底的なフロー思考により作成されていることに特徴があると言える。さらに、収支的貸借対照表論の会計目的は期間損益計算である。つまり、会計対象としては資産および負債を対象とした資産負債観であり、計算目的としては収益および費用の算定を目的とした収益費用観となる。収支的貸借対照表論は資産負債観と収益費用観の統合概念としての収入支出観に基づいた理論と考えられる。

ここに至り、はじめて現在の財務諸表と遜色がない貸借対照表と損益計算書が作成され、両者の垂直的比較が可能になったと考えられる。さらに、コジオールの収支的貸借対照表論は現代の会計の体系を統一的に説明できる可能性を有している。現代の会計は資産負債観だけでは統一的に説明しきれていないし、収益費用観だけでも統一的に説明しきれていない。そのため、収入支出観は会計の体系を統一的に説明できる可能性を有しているが、過去の収入および支出に基づく会計理論であるため、公正価値会計等を説明することが困難とも思われる。

2. 2 会計基準等の改正に伴う会計方針の変更による垂直的比較可能性について

利害関係者の範囲の拡大や、経営管理目的としての財務諸表の機能の拡大は、前述の通り、財務諸表の性格そのものを変貌させてきた。会計の目的が変化すれば「企業の財務内容を明らかにし、企業の状況に関する利害関係者の判断を誤らせないようにする」¹⁶⁾会計数値の定義・測定方法及び表示の方法等にも変化が起こる。そのため、複数の年度で同一の会計科目かつ同一の金額であったとしても、垂直的比較ができない可能性がある。たとえば、特定の会計方針が強制され、一つの会計事実に対して二つ以上の会計方針の選択適用が認められなくなる場合などが考えられる。

こうした会計基準の変更に伴う会計方針の変更については「企業会計基準第 24 号 会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」で以下のように定められている。

「会計方針の変更に関する原則的な取扱い

6. 会計方針の変更に関する原則的な取扱いは、次のとおりとする。

¹⁵⁾ 上野(2018)pp.93-126 に依拠している。

¹⁶⁾ 企業会計原則注解 注 1。企業会計の目的は、利害調整と情報提供と考えられる。利害調整とは企業を巡る利害関係者の利害対立を解消又は調整することであり、情報提供とは投資者の意思決定に有用な情報を提供することである。

(1) 会計基準等の改正に伴う会計方針の変更の場合

会計基準等に特定の経過的な取扱い（適用開始時に遡及適用を行わないことを定めた取扱いなどをいう。以下同じ。）が定められていない場合には、新たな会計方針を過去の期間のすべてに遡及適用する。会計基準等に特定の経過的な取扱いが定められている場合には、その経過的な取扱いに従う。

(2) (1)以外の正当な理由による会計方針の変更の場合

新たな会計方針を過去の期間のすべてに遡及適用する。¹⁷⁾

「遡及適用」とは「新たな会計方針を過去の財務諸表に遡って適用していたかのように会計処理すること」¹⁸⁾であり、変更前の期間についても変更後の会計方針に従って財務諸表を作成しなすことが原則的な取り扱いとなっている。

企業会計基準第 24 号が制定される以前は、会計方針の変更によって影響を受ける過年度の累積的影響額は当期の損益計算に含めて計算されてきた。しかし、この方法では当期の業績と無関係の損益が計上されることになり、適切な期間損益計算の観点からは望ましくない。その意味では、累積的影響額は期首の利益剰余金に含めて会計処理をすることが合理的であると考えられる。

また、遡及摘要についても、財務諸表作成者の負担や遡及処理のニーズが主に連結財務諸表にあることを考慮すると、遡及処理後の過去の期間における財務諸表の作成を連結財務諸表のみならず個別財務諸表にまで求めるべきではないという考えや、財務諸表の開示が行われていない企業については遡及処理を求める必要がないという意見もあった。しかし、個別財務諸表についても、過去の期間への遡及処理によって垂直的比較可能性及び企業間の比較可能性が向上し、財務諸表の意思決定有用性を高めることができると期待されること、財務諸表の開示が行われていない企業の場合でも財務諸表の利用者が存在することなどの理由から、すべての企業の個別財務諸表に至るまで遡及適用されることになった。

従来の財務諸表では、会計方針が変更された場合には、その変更が行われた会計期間から後は、変更後の会計方針に従い財務諸表が作成されていたが、変更前の財務諸表は、変更前の会計方針に従い作成されていたため、利害関係者に適切な会計情報を開示することが行われなくなる可能性があり、会計方針の相違から財務諸表の垂直的比較が困難となる可能性があった。しかし、遡及適用によって、こうした危惧は大きく減少し財務諸表の垂直的比較に大きく貢献している。

2. 3 会計基準等の改正以外の会計方針の変更による垂直的比較可能性について

会計基準等の改正以外の会計方針の変更も認められている。例えば、従来とは異なる分野への進出や、業務形態の変更などがある。製造業からサービス業へ事業形態が変化した場合

¹⁷⁾ 下線は筆者による。

¹⁸⁾ 企業会計基準第 24 号 4.(9)

には、業務形態を反映した会計方針を選択する必要がある。このような場合、会計方針の変更のための正当な理由があるかどうか重要となる。正当な理由があると認められるのは以下の 5 つの条件を満たしているかについて、総合的に判断される¹⁹⁾。

(1) 会計方針の変更が企業の事業内容又は企業内外の経営環境の変化に対応して行われるものであること

経営環境とは、会計事象等について会計方針を選択する場合の判断に影響を及ぼす社会的経済的要因（物価水準、為替相場、金利水準の動向等）又は企業内部の要因（管理システムの整備、諸制度の改定、事業目的の変更等）をいう。

(2) 会計方針の変更が会計事象等を財務諸表に、より適切に反映するために行われるものであること

会計方針の変更により、企業の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況がより適切に示され、財務諸表等の利用者の意思決定又は企業の業績などの予測に、より有用かつ適切な情報が生み出されるものであることが必要である。

(3) 変更後の会計方針が一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に照らして妥当であること

会計方針の変更は、一つの会計事象等について複数の会計処理の原則又は手続が認められている場合に、その範囲内で行われるものであることは当然であるが、それに加えて、変更後の原則又は手続が類似の会計事象等に対して適用されている原則又は手続と首尾一貫したものであることにも留意しなければならない。なお、その会計事象等について適用すべき会計基準等が明確でない場合や会計基準等において詳細な定めのない場合の会計方針については、経営者が採用した会計方針が会計事象等を適切に反映するものであるかどうか監査人が自己の判断で評価し、あるいは会計基準等の趣旨を踏まえ評価することが必要である。

(4) 会計方針の変更が利益操作等を目的としていないこと

財務諸表等の利用者は、当期純利益の金額だけでなく、企業の成長性、財務の安定性、事業区分ごとの収益性、所有資産の評価額等多くの事項に関心を持っている。それらは財務諸表の勘定科目の金額だけでなく、注記事項としても表示されている。会計方針の変更によって、これらに関する情報を不当に操作する意図がないことにも留意することが必要である。また、個別的には正当な理由による会計方針の変更と認められる場合であっても、当該事業年度において採用されている他の会計方針と総合してみると、財務諸表に著しい影響を与えることを目的としていることが明らかであると認められる場合には、正当な理由による変更とは認められないことに留意する。

(5) 会計方針を当該事業年度に変更することが妥当であること

会計方針の変更のための正当な理由があるかどうかを判断するに当たっては、なぜ当該事業年度において会計方針を変更しなければならないのか（変更の適時性）についても、留

¹⁹⁾ 監査・保証実務委員会実務指針第 78 号 8

意することが必要である。

会計基準等の改正以外の会計方針の変更であっても、変更後の会計方針は遡及適用されるため、過年度の利益も計算されなすことになる。その意味では垂直的比較可能性が担保されているものと考えられる。

2. 4 会計上の見積りの変更による垂直的比較可能性について

会計上の見積りとは「資産及び負債や収益及び費用等の額に不確実性がある場合において、財務諸表作成時に入手可能な情報に基づいて、その合理的な金額を算出することをいう」²⁰⁾。会計上の見積りに変更が行われた場合には、「当該変更が変更期間のみに影響する場合には、当該変更期間に会計処理を行い、当該変更が将来の期間にも影響する場合には、将来にわたり会計処理を行う」²¹⁾こととされる。そのため、過去の財務諸表に対する遡及適用は求められていない。

また、国際会計基準では以下のように定義されている。

「32 事業活動に固有の不確実性が存在するため、財務諸表の項目には、正確に測定できず、見積りのみで測定される項目も多い。見積りは、最新の入手可能な信頼のおける情報に基づく判断を伴う。例えば、次の事項について見積りが要求されることがある。

(a)不良債権

(b)棚卸資産の陳腐化

(c)金融資産又は金融負債の公正価値

(d)償却資産の耐用年数又は包含される経済的便益の費消の予測パターン

(e)保証債務

33 合理的な見積りは、財務諸表の作成の不可欠な一部であり、信頼性を損なうものではない。

34 見積りの基礎となった状況に変化が生じたこと、又は新しい情報やより多くの経験により、見積りの修正が必要となる場合がある。見積りの修正は、その性質上、過去の期間には関連せず、誤謬の訂正ではない。

35 適用する測定基礎の変更は、会計方針の変更であり、会計上の見積りの変更ではない。会計上の見積りの変更と会計方針の変更との区別が困難な場合には、その変更は、会計上の見積りの変更として処理される。」²²⁾

会計上の見積りは、財務諸表の作成時における情報に基づいて将来を推計するものである。したがって、過去よりも現在の方が会計上の見積りを推計するために必要となる合理的な基礎を形成する情報（いわゆる「論証の重み(weight of argument)」)が多いため、過去の見積

²⁰⁾ 企業会計基準第 24 号 4.(3)。下線は筆者による。

²¹⁾ 企業会計基準第 24 号 17

²²⁾ IAS 第 8 号(pars.32-35)。下線は筆者による。

りと現在の見積りには乖離が生じる可能性がある。こうした乖離が、過去における計上時の見積りの誤りによって生じた場合には誤謬として考え、修正再表示²³⁾を行うことになるが、過去において入手可能な情報に基づき最善の見積りを行った場合には、「当期中における状況の変化により会計上の見積りの変更を行ったときの差額、又は実績が確定したときの見積金額との差額は、その変更のあった期、又は実績が確定した期に、その性質により、営業損益又は営業外損益として認識することとなる」²⁴⁾。

従来から、会計上の見積りを変更した場合であっても、過去の財務諸表に遡って遡及適用をすることは求められていない。また、見積りのための合理的な基礎は、每期更新されていくため、見積りの変更を每期遡及し適用することは、財務諸表作成の労力や財務諸表利用者の合理的な意思決定の妨げになる。そのため、現在及び将来の財務諸表のみに反映させることになったと考えられる。これにより過去・現在・未来における情報の非対称性を見積りを通して会計数値に反映させることができ、会計数値のみならず情報に対する垂直的比較可能性を担保しているとも考えられる。

その一方、垂直的比較可能性を損ねている可能性があるものが、償却資産の耐用年数の変更である。償却性資産は通常の減価償却のほかに以下の方法による資産価額の切り下げを行うことが可能である。

①臨時償却

減価償却計画の設定に際して予見することのできなかった新技術の発明等の外的事情により、固定資産が機能的に著しく減価した時に臨時に行われる減価償却

②臨時損失

災害、事故などの偶発的事情により有形固定資産の実体が滅失した場合に、この事情に対応して臨時的に実施される簿価の切り下げ

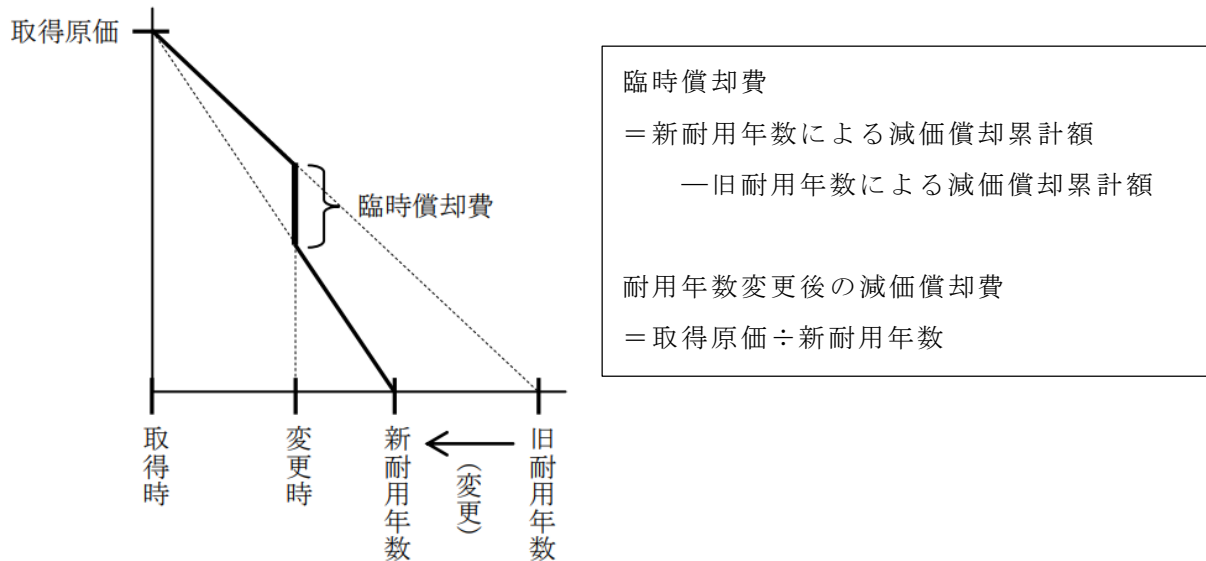
③減損処理

資産の収益力の低下により投資額の回収が見込めなくなった場合に、一定の条件の下で回収可能性を反映させるように帳簿価額を減額する

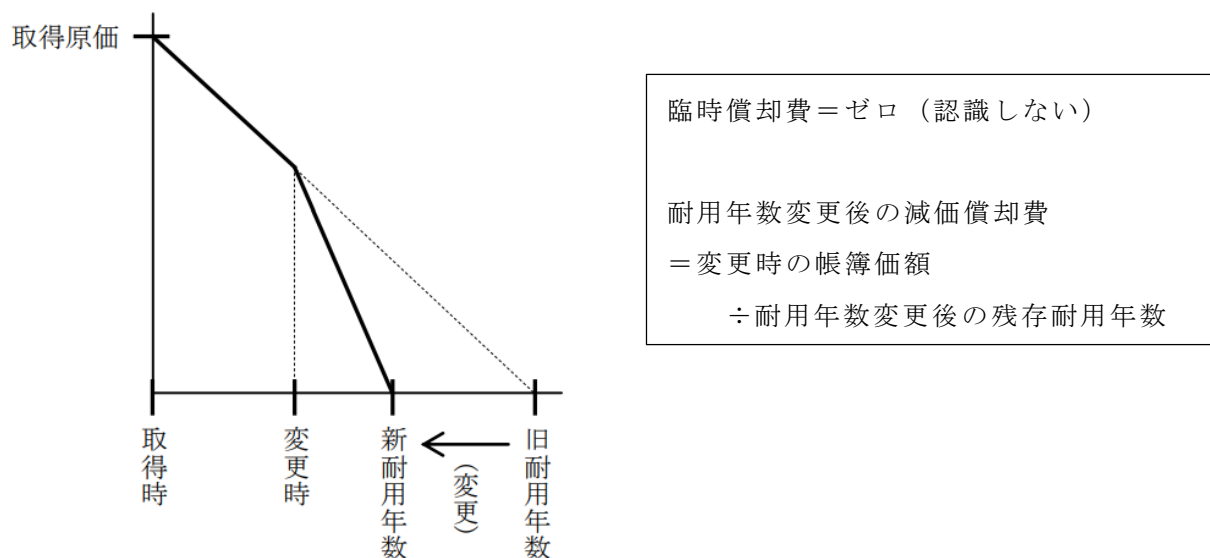
ISA 第 8 号 par.32(d)「償却期間の耐用年数」として指摘されているのは臨時償却についてであり、耐用年数を短縮することで機能的な減価を把握する。従来、臨時償却は耐用年数の短縮によって生じる影響額を、変更時に一時に認識するキャッチ・アップ方式と呼ばれる方法で考えられてきた。

²³⁾ 「「修正再表示」とは、過去の財務諸表における誤謬の訂正を財務諸表に反映することを行う。」企業会計基準第 24 号 4.(11)

²⁴⁾ 企業会計基準第 24 号 55

図 1 キャッチ・アップ方式（定額法、残存価額ゼロ）²⁵⁾

キャッチ・アップ方式では耐用年数変更後の減価償却費は、耐用年数の見積りの変更の実態に適合した会計処理であると考えられる。その一方で、臨時償却費は過去の減価償却の不足額であり、期首の利益剰余金に含めて会計処理を行うならば、実質的に過去の期間への遡及適用と同様の効果をもたらすものと考えられる。しかし、見積りの変更には遡及適用は行われないことから、臨時償却費の計上は適切ではない会計処理と考えることもできる。そのため、固定資産の耐用年数の変更等については、当期以降の費用配分に影響させる方法（プロスペクティブ方式）のみ採用された。

図 2 プロスペクティブ方式（定額法、残存価額ゼロ）²⁶⁾

プロスペクティブ方式では、耐用年数変更後の減価償却費は変更時の帳簿価額を耐用年数変更後の残存耐用年数で除することによって計算される。ここで計算された減価償却費は単

²⁵⁾ 菊谷(2010)p.59 図 4 より。

²⁶⁾ 菊谷(2010)p.59 図 4 より。

に変更後の残存耐用年数で帳簿価額をゼロにするために計算されるものであり、一見すると見積りの変更の実態には不適合と思われる。プロスペクティブ方式で計算される減価償却費は、キャッチ・アップ方式で計算される減価償却費に臨時償却費を変更後の残存耐用年数で除した金額の合計である。キャッチ・アップ方式で計算される減価償却費は耐用年数の見積りの変更の実態に適合した会計処理であるため、臨時償却費を残存対応年数で繰り延べるのが適切か否か、ということになる。

予見することができなかった新技術の発明等の外的事情は、認識されてから当該資産が使用され続ける限り影響を及ぼすものであり、臨時償却費を変更時に全額認識することは新耐用年数到来時に生じる除却損の前倒処理であるとも言えるため、むしろ新耐用年数到来時まで繰延処理を行うことが適切であると考えられる。そのため、プロスペクティブ方式による耐用年数の見積りの変更をした場合の会計処理は合理的と言える。

しかし垂直的比較可能性の問題としては、臨時償却後の減価償却費はキャッチ・アップ方式とプロスペクティブ方式が存在する可能性があり、比較可能性を担保できていない可能性に注意を払う必要がある。

2. 5 減価償却方法が変更された場合の垂直的比較可能性について

一つの会計事実に対して二つ以上の会計方針の選択適用が認められている場合の代表例として挙げられるのは減価償却方法についてである。実際に用いられている減価償却方法には、定率法、定額法、生産高比例法などの計画的かつ規則的な償却方法である。ただし、いずれの方法を採用する場合であっても、企業会計が企業の利害関係者に対し必要な会計事実を明瞭に表示し、企業の状況に関する判断を誤らせないことを目的としている以上、いったん採用された減価償却方法を継続的に適用していくことが目的適合性を満たしているかは常に確認する必要がある。この点について国際会計基準は次のように定義している。

「60 使用される減価償却方法は、資産の将来の経済的便益を企業が消費すると予測されるパターンを反映するものでなければならない。

61 資産に適用する減価償却方法は、少なくとも各事業年度末には再検討を行い、当該資産に具現化された将来の経済的便益の予測される消費のパターンに著しい変化があった場合には、当該方法をその変化後のパターンを反映するように変更しなければならない。当該変更は IAS 第 8 号に従って会計上の見積りの変更として会計処理しなければならない。²⁷⁾

国際会計基準では、每期減価償却方法を再検討し、償却方法の変更可能性について言及している。そして、減価償却方法の変更は会計上の見積りの変更として会計処理を行うこととしている（したがって、遡及適用は不要）。しかし、企業会計原則では減価償却方法は会計

²⁷⁾ IAS 第 16 号(pars.60-61)。下線は筆者による。

方針²⁸⁾とされており、その変更は会計方針の変更として取り扱われるべきとも考えられる（したがって、遡及適用が必要）。企業会計基準委員会では国際会計基準が見積りの変更として会計処理を行うとした理由について、「減価償却方法は、減価償却を認識するという会計方針を適用する際に使用する手法であるため、その手法の変更は会計方針の変更ではなく、資産に具現化された将来の経済的便益の予測消費パターンの変更を意味するものであることから、当該減価償却方法の変更は会計上の見積りの変更に該当するという考え方をとっているものと思われる」²⁹⁾と述べている。つまり、企業会計基準委員会は、国際会計基準では減価償却方法の変更は会計方針の変更ではなく会計上の見積りの変更として考え、遡及適用は不要であるとする何らかの根拠があるとし、その結果、「便益の費消の予測パターン」を見積りの変更として、前述の ISA 第 8 号 par.32(d)に提示されている、と指摘しているように思える。

一方、企業会計基準委員会では米国会計基準についても指摘している。「米国会計基準では、会計方針の変更と会計上の見積りの変更とを区分することは、時として困難であるとし、その一例として減価償却方法の変更を挙げている。さらに、将来の経済的便益の予測消費パターンが変化したものと判断した上で、新しい減価償却方法が当該パターンをよりよく反映すると考えられる場合には、会計方針の変更によりもたらされる会計上の見積りの変更を行う正当性を示し得るとの考え方が示されている」³⁰⁾としている。

そこで、企業会計基準第 24 号では「会計方針の変更を会計上の見積りの変更と区別することが困難な場合については、会計上の見積りの変更と同様に取り扱い、遡及適用は行わない」³¹⁾こととし、注記をすることとした。結果的に見れば、減価償却方法の変更は見積りの変更であるという明確な根拠はなく、また、会計方針の変更ではないという明確な根拠もないが、不可分であるため遡及適用が不要である見積りの変更として処理していると考えることができる。

減価償却方法の変更は見積りの変更であり会計方針の変更ではない（したがって遡及適用は不要）ということを、垂直的比較可能性の観点から好意的にとらえるのであれば、会計の目的適合性が担保されている限りは効果的に機能すると思われる。否定的にとらえるのであれば、「監査・保証実務委員会実務指針第 78 号 正当な理由による会計方針の変更等に関する監査上の取扱い」では恣意的な利益操作の排除に関する事項については会計方針の変更についてのみ指摘されており、見積りの変更については指摘されているものではない。そのため、大なり小なりの悪意を持った見積りの変更によって恣意的な利益操作が行われ垂直的比較可能性が損なわれる可能性が否定できない。

²⁸⁾ 企業会計原則注解【注 1－2】

²⁹⁾ 企業会計基準第 24 号 60

³⁰⁾ 企業会計基準第 24 号 60。下線は筆者による。

³¹⁾ 企業会計基準第 24 号 19

3. おわりに

本稿においては、財務諸表の垂直的比較可能性について、シュマーレンバッハ、ワルプ、コジオールの会計目的観に沿って概観を行い、期間損益計算を目的とした財務諸表が会計数値の垂直的比較が可能となる黎明期であると考えた。また、コジオールの収支的貸借対照表論において、現在の財務諸表と遜色ないストック面での垂直的比較可能性を含めた財務諸表全体としての比較可能性が生じたのではないかと考える。

そのうえで、現在の企業会計基準第 24 号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」における「会計方針の変更」は、遡及適用を行うことで比較可能性を担保し、「見積りの変更」についても過去・現在・未来の情報の非対称性を含めた垂直的比較可能性を担保していると考えた。

しかし、減価償却方法の変更は「見積りの変更」とされている。会計方針の変更であれば、監査・保証実務委員会実務指針第 78 号にもとづき、変更を行う正当な理由を総合的に勘案することが可能であるが、見積りの変更が適切であるとする制度的な要件は設定されていないと思われる。そのため、恣意的な利益操作が見積りの変更に該当する可能性があり、遡及適用が不要なため、垂直的比較可能性が損なわれる危惧がある。見積りの変更が行われた場合であっても注記により影響を及ぼす金額は明示されてはいるが、財務諸表本体の数値を比較する上では、注意を払う必要が生じる。

本稿では時系列的な垂直的比較可能性について検討を行ってきた。時系列分析は将来予想と密接に関係する。企業の期間損益の合計が全体損益となるのであれば、将来予測は全体損益の予測にも影響を及ぼし、投資家への情報提供機能としての財務諸表の役割に重要な意味を持つ。そうした意味で会計数値の垂直的比較可能性の制度的な担保は不可欠と言える。しかし、本稿では「会計方針の変更」と「見積りの変更」との理論的な相違点について明確には論じることができなかった。また「遡及適用」の経済的効果についても検証を行っていない。これらについては今後の研究課題としたい。

さらに本稿での課題として、同年次の他企業との比較である「水平的比較」については検討を行ってこなかったことがあげられる。シュマーレンバッハも指摘しているように、垂直的比較よりも水平的比較のほうが重要である場合がある。しかし、水平的比較の考察を行うには以下の課題を解決する必要があると考えている。

- ①異なる業種、異なる規模などの要因から生じる会計数値を比率のみで比較することが水平的比較と言えるのか。
- ②クロスセクション分析のような実証分析を行う上で Tinbergen が指摘しているような「(a)明示的に選ばれた説明変数が適切である、(b)適切でない説明変数を他の説明変数と系統的な相関を持たないランダムな残差として扱える、(c)関係の数学的形式が所与で

ある」³²⁾といった条件を満たすのか。

- ③実証会計学の対象とする経済社会は、要因間の相互独立性、時間的不変性・一様性、変化と影響の間の一意的関係を内容とする「原子仮説」を満たしており、頻度論的確率論を適用できるのか。

上記の課題の検討は今後としたい。

参考文献

中央経済社編(2019)『会計法規集[第 11 判]』中央経済社

日本公認会計協会、企業会計基準委員会共編(2019)『会計監査六法』日本公認会計士協会出版局

IFRS 財団編、企業会計基準委員会、財務会計基準機構監訳(2019)『IFRS 基準』、中央経済社

長谷川茂男(2019)『米国財務会計基準の実務 (第 11 版)』中央経済社

有限責任監査法人トーマツ翻訳(2019)『国際財務報告基準(IFRS)詳説 iGAAP2018』第一法規

Tinbergen, J. (1940), "On a Method of Statistical Research: A Reply", *Economic Journal* Vol.50, No.197, pp.141-154

會田義雄(1968)「財務諸表と会計情報」、『近代会计学体系 V 財務会計編』第 7 章、pp.191-224、中央経済社

上野清貴(2018)『収入支出観の会計思考と論理』、同文館

菊谷正人(2010)「会計上の変更と誤謬の訂正に関する会計処理：会計基準の国際的コンバージェンスの影響」、『経営志林』第 47 巻第 1 号、pp.51-66、法政大学経営学会

藤野 裕(2013)「会計利益概念からみた帳簿組織の必要性について」、『立教経済学研究』第 66 巻第 3 号、pp.73-93、立教経済学研究会

³²⁾ Tinbergen (1940) p.141